

SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET

ZAVRŠNI RAD
POREZNI NADZOR U RH

Mentor:

prof.dr.sc Nikša Nikolić

Student:

Marko Balić

Split, 18.6.2018.

SADRŽAJ:

1. UVOD	4
1.1. Definicija problema	4
1.2. Cilj rada	4
1.3. Metode rada	4
1.4. Struktura rada	4
2. POJAM I ULOGA POREZNOG NADZORA.....	5
2.1. Pojam poreznog nadzora.....	5
2.2. Sudionici u poreznom nadzoru.....	5
2.3. Načela poreznog nadzora.....	6
2.4. Predmet poreznog nadzora.....	6
2.5. Uloga poreznog nadzora u sprječavanju porezne evazije.....	6
3. POREZNI NADZOR U EU.....	13
3.1. Nacionalni procesi poreznog nadzora.....	13
3.2. Razlike u nacionalnim ovlastima nadzora.....	13
3.2.1. Minimalna razina ovlasti.....	14
3.3. Modeli poreznog nadzora u EU.....	15
3.3.1. Transakcijski model.....	15
3.3.2. Model lukovice.....	16
3.3.2.1. Unutarnji nadzor.....	16
3.3.2.2. Vanjski nadzor.....	17
3.4. Stvarni porezni nadzor u EU.....	19

3.5. Različiti pristupi.....	19
3.6. Metodički pristup.....	20
3.7. Zakonski nedostaci u međunarodnoj suradnji.....	20
4. TIJEK POREZNOG NADZORA U RH.....	22
4.1. Odabir poreznih obveznika za porezni nadzor.....	22
4.2. Obavijest o poreznom nadzoru.....	22
4.3. Utvrđivanje činjenica.....	22
4.4. Procjena porezne osnovice.....	24
4.5. Zaključni razgovor u poreznom nadzoru.....	25
4.6. Porezna nagodba.....	25
4.7. Akti u poreznom nadzoru.....	26
4.7.1. Zaključak u poreznom nadzoru.....	26
4.7.2. Zapisnik u poreznom nadzoru.....	27
4.7.3. Rješenje u poreznom nadzoru.....	27
4.8. Žalba na rješenje.....	28
4.9. Obnova postupka u poreznom nadzoru.....	29
4.10. Upravni spor u predmetima poreznog nadzora.....	30
4.11. Porezni prekršaji u poreznom nadzoru.....	30
4.11.1. Novčane kazne propisane Zakonom o Poreznoj upravi.....	30
4.11.2. Novčane kazne propisane Općim poreznim zakonom (OPZ-om).....	31
4.11.3. Novčane kazne propisane Zakonom o fiskalizaciji u prometu gotovinom.....	31
4.12. Porezna tajna.....	32

4.13. Izuzeće inspektora u poreznom nadzoru.....	32
4.14. Zastupanje u poreznom nadzoru.....	33
5. ZAKLJUČAK.....	34
6. LITERATURA.....	35
7. SAŽETAK/SUMMARY.....	36

1. UVOD

1.1 Definicija problema

S obzirom da su porezi najvažniji i najizdašniji prihod države kojim ona podmiruje svoje rashode, zbog zaštite ubiranja tih poreznih prihoda, država je dala ovlast poreznom tijelu da provjerava sve bitne činjenice vezane uz oporezivanje poreznih obveznika kako bi sva sredstva bila ubrana na pravilan i zakonit način. Radi česte pojave izbjegavanja plaćanja porezne obveze, porezni nadzor ima veliko značenje u cjelokupnom poreznom sustavu. Većini poreznih obveznika porezni nadzor stvara izrazitu nelagodu i izaziva otpor. Uzrok toga je, s jedne strane neuredna evidencija te nepravilno poslovanje poreznih obveznika, ali i s druge strane nedovoljna educiranost osoblja koja obavlja računovodstvene poslove i podnosi porezne prijave. Istraživanja su pokazala da u približno 70% obavljenih poreznih nadzora su utvrđene nepravilnosti. Porezna uprava u RH, upravo zbog nedovoljne opskrbljenosti poreznim inspektorima, susreće se s problemom kvalitetnog izvršavanja poreznog nadzora.

1.2. Cilj rada

Cilj ovog rada je istražiti s kojim se problemima susreće porezna uprava kod izvršavanja poreznog nadzora velikih i malih gospodarskih subjekata. Također, cilj ovog rada je istaknuti važnost poreza i samim time značaj poreznog nadzora te mehanizme kojima se porezni nadzor služi kada se uoče nepravilnosti.

1.3. Metode rada

Metode koje će se koristiti u ovom radu su: metoda analize i sinteze, deskriptivna metoda, metoda indukcije i dedukcije te povijesna metoda. Na osnovu ovih metoda izvest će se konačan zaključak.

1.4. Struktura rada

U prvom dijelu rada se opisuju osnovne odrednice i značajke poreznog nadzora kao što su sudionici, predmet i razdoblje poreznog nadzora. Također se ukazuje na značaj i ulogu poreznog nadzora u provedbi porezne politike i u smanjivanju porezne evazije. U drugom dijelu rada opisuje se provođenje poreznog nadzora u EU, kojim se pristupima služe zemlje članice pri provođenju te s kojim se problemima susreću zemlje članice prilikom obavljanja poreznog nadzora. U trećem dijelu opisuje se način provođenja poreznog nadzora u RH. Rad završava zaključkom.

2. POJAM I ULOGA POREZNOG NADZORA

2.1. Pojam poreznog nadzora

Proces poreznog nadzora provodi glavno porezno tijelo u državi kao glavno zakonodavno tijelo ovlašteno za provođenje tog procesa. Porezno tijelo provodi provjeru, neizravni nadzor i porezni nadzor.

Provjera je postupak koji provode službenici u ispostavama radi utvrđivanja određene činjenice bitne za oporezivanje.

Neizravni nadzor je postupak koji provode službenici u ispostavama radi utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje, kontrolom prikupljenih podataka i dokumentacije dostavljene od poreznog obveznika i drugih osoba.

Porezni nadzor je postupak koji provode ovlašteni službenici radi utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje neposredno kod poreznih obveznika i drugih osoba.

Jedna od temeljnih odrednica procesa poreznog nadzora jesu i njegovi strateški ciljevi, a to su: ujednačavanje postupanja na razini poreznog tijela, uvođenje i primjena računalnih alata za analizu rizika i objektivan odabir poreznih obveznika za nadzor, povećanje učinkovitosti usmjeravanjem nadzora na porezne obveznike koji su najrizičniji, uvođenje i primjena računalnih alata za elektronički nadzor i praćenje rezultata poreznog nadzora prema svim značajnim pokazateljima.

2.2. Sudionici u poreznom nadzoru

Sudionici poreznom nadzoru su Porezna uprava kao glavno porezno tijelo neke države i porezni obveznici (odnosno njihovi predstavnici ili zastupnici o čijim se pravima ili obvezama rješava u poreznom nadzoru). Porezni nadzor obavljaju porezni revizori, porezni inspektori i drugi državni službenici ovlašteni za njegovu provedbu.

Ovlasti inspektora u poreznom nadzoru su mnogobrojne počevši od prikupljanja, procjene, evidentiranja, obrade i korištenja podataka i obavijesti, prikupljanja obavijesti od poreznih obveznika i trećih osoba, provjere poslovnih knjiga, evidencije poreznog obveznika te provjere vjerodostojnosti i istinitosti isprava, davanja upozorenja i naredbi, privremenog oduzimanja predmeta, domaćih i stranih sredstava plaćanja, vrijednosnica i dokumentacije pa do izricanja privremene zabrane obavljanja djelatnosti.

2.3. Načela poreznog nadzora

Najvažniji zadatak poreznog nadzora jest definirati činjenice bitne za oporezivanje i utvrditi njihovu istinitost i vjerodostojnost odnosno utvrditi pravo činjenično stanje za rješavanje porezne stvari. U tom smislu trebaju se zadovoljiti 3 načela: načelo zakonitosti, načelo materijalne istine te načelo učinkovitosti i ekonomičnosti.

Načelo zakonitosti podrazumijeva provođenje procesa poreznog nadzora uz obveznu primjenu zakonskih i drugih propisa.

Načelo materijalne istine podrazumijeva potpuno i točno utvrđivanje činjenica bitnih za oporezivanje kako onih koje idu na teret, tako i onih koje idu u korist poreznog obveznika.

Pored načela zakonitosti i materijalne istine u poreznom nadzoru važnu ulogu ima i načelo učinkovitosti ekonomičnosti po kojem je cilj u što kraćem vremenu i sa što manje troškova obaviti porezni nadzor.

2.4. Predmet poreznog nadzora

Predmet poreznog nadzora može biti provjera jedne ili više vrsta poreza u jednom ili više razdoblja oporezivanja, provjera činjenica koje nisu u vezi s djelatnošću kod poduzetnika fizičkih osoba te provjera odnosa između vlasnika društva i društva kod trgovačkih društava. Porezni nadzor može trajati od nekoliko dana do nekoliko mjeseci ovisno o: veličini poreznog obveznika, vrsti i broju poreza koji se nadziru, razdoblju oporezivanja koje je predmet poreznog nadzora te suradnji poreznog obveznika.

2.5. Uloga poreznog nadzora u sprječavanju porezne evazije

"Izbjegavanje plaćanja poreza (porezna evazija) posljedica je otpora poreznog obveznika da plati porez. S gledišta porezne vlasti koja ubire poreze, porezna evazija smanjuje ukupni iznos porezom prikupljenih novaca, pa je izbjegavanje plaćanje poreza za nju posve neprihvatljivo." (N.Nikolić, 1999, str. 81). Porezna evazija pojavljuje se u 2 osnovna oblika: zakonita ili dopuštena evazija i nezakonita ili nedopuštena evazija.

a) Zakonita ili dopuštena evazija

"U zakonitoj ili dopuštenoj evaziji, porezni obveznik se ne sukobljava sa zakonom ili drugim pravnim propisima." (N.Nikolić, 1999, str. 81). Ukoliko kupac ne želi kupiti određeni

proizvod, onda on neće ni platiti porez sadržan u cijeni tog proizvoda. Neplaćanje poreza ukazuje na poreznu evaziju, ali kupac se ne sukobljava sa zakonom jer ga nijedan zakonski akt i propis ne može natjerati da kupi taj proizvod. Zakonita evazija može biti namjerna i nenamjerna.

"Namjerna zakonita evazija postoji u slučaju kada javna vlast organizira oporezivanje tako da namjerno omogući određenim poreznim obveznicima da izbjegnu plaćanje određenog poreza (npr. nekim društvenim slojevima)." (N.Nikolić, 1999, str. 81).

"Nenamjerna zakonita evazija teče mimo volje porezne vlasti. U ovom slučaju porezni obveznici izbjegavaju plaćanje poreza tako da koriste nesavršenosti postojećih zakona koji upravljaju poreznom materijom. Iako se pritom ne sukobljava sa zakonom, konačni učinak ovakve evazije ipak je manje novca prikupljenog od strane porezne vlasti. Jedini djelotvorni način borbe protiv ovakve evazije jest uspostavljanje poreznog zakonodavstva najviše kakvoće. Međutim, kako u stvarnosti nijedan zakon nije savršen, rješenje problema često se nalazi u primjeni načela autonomije fiskalnog prava. Ovo načelo omogućuje javnoj vlasti da opće odrednice poreza u zakonskim aktima zamijeni svojim odrednicama zasnovanim na stvarnim činjenicama." (N.Nikolić, 1999, str. 81-82).

b) Nezakonita ili nedopuštena evazija

U nezakonitoj evaziji porezni obveznik sukobljava se sa zakonom. Nezakonita evazija pojavljuje se u 2 osnovna oblika: utaja ili defraudacija i krijumčarenje ili šverc (kontraband).

Utaja poreza ili defraudacija nastaje onda kada porezni obveznik uopće ne prijavi ili netočno prijavi elemente bitne za razrezivanje poreza i time organe javne vlasti dovede u zabludu o svojoj poreznoj snazi. Onda kada porezni obveznik utaji dio svojih prihoda utaja poreza je djelomična, a onda kada utaji sve prihode porezna utaja je potpuna.

"Kontraband se u stručnoj i široj literaturi naziva krijumčarenje ili šverc. Izbjegavanje plaćanja poreza u vidu kontrabanda postoji onda kada se roba tajno prebacuje preko nacionalne granice da bi se izbjeglo plaćanje carina, raznih carinskih pristojbi, poreza na promet, trošarina itd." (N.Nikolić, 1999, str. 82). I utaja i kontraband su zakonom zabranjene aktivnosti za koje se, prema krivičnom zakonu, mora kazneno odgovarati. Uz već primjenjene kazne, smanjenje učinaka porezne evazije postiže se i pojačanim nadzorom.

Brojni čimbenici utječu na poreznu evaziju, a neki od njih su: stupanj demokracije, povjerenje u državu, učinkovitost pravnog sustava, moral poreznih obveznika itd. Međutim, jedan od najčešćih razloga otpora prema plaćanju poreza je porezno opterećenje. I dok se s godinama porezno opterećenje u Hrvatskoj povećavalo, glavna odlika porezne reforme u RH je smanjenje općeg poreznog tereta. Porezna se evazija u Hrvatskoj pojavljuje u različitim oblicima, ovisno o vrsti poreza. Načelno se navode tri najčešća oblika, a to su: porezne utaje kod poreza na dohodak, poreza na dodanu vrijednost te utaje kod poreza na dobit. (Porezna evazija, 2017 , <http://finance.hr/porezna-evazija/>)

a) Porezna evazija poreza na dohodak

Kada je u pitanju utaja kod poreza na dohodak ona se izvodi kroz rad na crno i plaćanje u gotovini ili prijavu radnika na minimalac, a isplata ostataka plaće u gotovini. Dohodak pojedinca oporezuje se po stopama od 24% i 36%, osobni odbitak promijenjen je i sad iznosi 3800 kn. Te izmjene prema procjenama ministarstva financija iz oporezivanja poreza na dohodak isključuju oko 1,5 milijuna ljudi. Iako dolazi do smanjivanja poreznog tereta, evazija poreza na dohodak se može povezati i sa doprinosima koji i za radnika i za poslodavca predstavljaju teret koji nastoje izbjeći. (Porezna evazija, 2017 , <http://finance.hr/porezna-evazija/>)

b) Porezna evazija poreza na dodanu vrijednost

Porez na dodanu vrijednost spada pod poreze na promet dobara i usluga, a još se naziva i svefaznim porezom na promet jer se zaračunava u svakoj prometnoj fazi na način da se njime oporezuje dodana vrijednost koja je ostvarena u toj fazi. Riječ je o neizravnom porezu koji porezni obveznici prevaljuju na potrošače. Međutim, unatoč tim karakteristikama postoji interes za izbjegavanje porezne obveze, odnosno priskrbliivanje dodatne ekonomske koristi za iznos poreza koji je platio potrošač. U slučaju poreza na dodanu vrijednost porezna se evazija odvija kroz neizdavanje računa ili izdavanje neispravnih računa. Uglavnom se odvija u uslužnim djelatnostima i trgovini, odnosno općenito u djelatnostima u kojima se promet obavlja većinom u gotovini. Uvođenjem sustava fiskalizacije uočljiv je trend povećanja prihoda od PDV-a. Međutim, usprkos tome porezna evazija PDV-a je i dalje vrlo visoka i procjenjuje se u iznosu od pola milijarde eura. (Porezna evazija, 2017, <http://finance.hr/porezna-evazija/>)

c) Porezna evazija poreza na dobit

Procijeniti evaziju poreza na dobit težak je zadatak, ali načelno, s razvojem poreznog sustava, prostor za umanjivanje porezne osnovice poreza na dobit smanjuje. Zakonom se predviđaju porezno nepriznati rashodi koji uvećavaju poreznu osnovicu i na taj se način smanjuje porezna evazija. (Porezna evazija, 2017, <http://finance.hr/porezna-evazija/>)

Važno je napomenuti kako je u Hrvatskoj u posljednjih desetak godina zamijećen trend smanjivanja porezne evazije, ali je evazija i dalje na visokoj razini. Daljnji razvoj vladavine prava u smjeru smanjivanja korupcije i povećanja povjerenja u državne institucije pridonijet će marginaliziranju te pojave. Isto tako vrlo je važno da cjelokupni porezni sustav bude jednostavan i transparentan, a svakako i stabilan u vidu smanjivanja porezne evazije. (Porezna evazija, 2017, <http://finance.hr/porezna-evazija/>)

"Razlikujemo direktne i indirektne načine procjene porezne evazije. Porezna evazija se najčešće procjenjuje podrobnom kontrolom poreznih prijava (direktna metoda), ali je česta i procjena evazije putem njenih makroekonomskih agregata, poreznih osnovica (indirektna metoda). Kontrola poreznih prijava zahtjevan je i skup postupak koji daje informacije o strukturi evazije u jednoj godini, ali ne daje informacije o njezinu vremenskom kretanju." (Madžarević-Šujster, 2009, str. 117).

Revizor prilikom revizije mora posebno voditi računa o ciljevima testiranja salda koji se odnose na: "realno postojanje poslovnih događaja iskazanih na računima, potpunost sadržaja računa, točnost pojedinih iznosa i zbrojeva na računima, odgovarajuće razvrstavanje ispitivanih poslovnih događaja, vrijeme na koje se knjiženja odnose, na ispunjavanje kriterija vlasništva prilikom evidentiranja poslovnih događaja i na procjenu (vrednovanje, mjerenje) u smislu da revizor mora provjeriti jesu li poslovni događaji i stanje primjereno procijenjeni u skladu s računovodstvenim načelima, standardima i politikama." (Vodič za korištenje MRevS-a u revizijama malih i srednjih subjekata., 2013.:15). Dokazi prikupljeni revizijom se objedinjuju i vrednuju, a revizor, prilikom oblikovanja revizorskog izvješća, uzima u razmatranje i druga pitanja koja mogu utjecati na financijske izvještaje.

Tri su temeljne skupine mjera koje se koriste u svrhu sprječavanja porezne evazije: institucionalne mjere, pravne mjere i socio-ekonomske mjere.

a) Institucionalne mjere

Promatrajući institucionalne mjere za smanjivanje porezne utaje, na prvom je mjestu problematika ukupne porezne administracije i njezina odnosa s poreznim obveznikom. Nužno je uspostaviti bolje razumijevanje i povjerenje između poreznih obveznika i poreznih tijela, posebno upozoravajući na negativne posljedice stava poreznih tijela da svi porezni obveznici nastoje izbjeći poreznu obvezu odnosno utajiti porez. Porezno tijelo ne čini samo dobar sustav informatičke potpore, već je od neprocjenjive važnosti i ljudski element. Službenici na prvom mjestu, bez obzira na stručnu spremu i segment porezne materije kojim se bave, trebaju biti educirani i trebaju periodično (interno ili eksterno) usavršavati svoja znanja. Povjerenje u vladu i njezine institucije također je od mogućeg utjecaja na smanjenje porezne utaje, posebice ako porezni obveznici plaćanje poreza kao jednu vrstu "općeg" dobra. Obveznici vide poreze ne samo kao dio vlastitog "ugovora" s državom nego i kao obvezu svojih sugrađana. Stoga ako (pošteni) građanin vjeruje da drugi ne plaćaju svoj dio, ne želi ni on biti jedini koji plaća. U prilog tezi o važnosti povjerenja u ukupnu institucionalnu infrastrukturu ističe se i stajalište da građani zapravo reagiraju racionalno na političko, ekonomsko i pravno okružje prilikom donošenja odluke o poreznoj utaji. (J. Šimović, T. Rogić Lugarić, S. Cindori: Utaja poreza u Republici Hrvatskoj... Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu (Zagreb), vol. 14, broj 2/2007, str. 591-617)

b) Pravne mjere

U okviru pravnih mjera jedna od najvažnijih sastavnica nedvojbeno je stabilnost poreznog sustava odnosno kontinuitet poreznih propisa u smislu što manjih izmjena propisa. Česte porezne izmjene unose neizvjesnost u odluke poduzeća i građana i nestabilnost u gospodarstvu. Posebnu pozornost zaslužuje pitanje kažnjavanja djela porezne utaje, jer se upravo težina kazni koja se može očekivati nakon dokazanog djela navodi kao jedan od ključnih čimbenika za sprječavanje porezne utaje, kao i učinkovit sustav nadzora poreznih obveznika. U Republici Hrvatskoj porezna je utaja i kazneno djelo za koje je predviđena kazna zatvora. U nekim poreznim sustavima predviđene su visoke novčane kazne, kazne zatvora ili, primjerice, zabrana bavljenja određenim zanimanjem, oduzimanjem utajenog iznosa, a često su kazne i kombinirane. No nedvojbeno je da je pitanje kažnjavanja porezne utaje iznimno važno ima li se na umu činjenica da je stajalište javnosti prema toj povredi zakona često puno blaže nego prema drugima. Stoga, ako se kao očita činjenica nameće izbjegavanje plaćanja poreza kao nekažnjivo ponašanje "povlaštenih" pojedinaca, ne može se

očekivati veće zadovoljstvo poreznih obveznika, a time i manji otpor. Iz toga prozlaži važnost uređenog sustava poreznog nadzora. Sustavno zakonsko uređenje poreznog nadzora u Republici Hrvatskoj moguće je pratiti od 2001. godine, odnosno od donošenja Općeg poreznog zakona. Osim zakonskog uređenja instituta inspekcijskog nadzora unutar tog zakona, pojedinim poreznim zakonima također se uređuju mogućnosti sustavnog praćenja poreznih obveznika. Tako, primjerice, prema članku 63. Zakona o porezu na dohodak, porezna uprava dužna je tijekom godine prikupljati podatke o oporezivim primicima fizičkih osoba, pratiti promet dobara i obavljati sve druge potrebne radnje. Također je dužna ukupni dohodak te druge neoporezive primitke i potraživanja uspoređivati s podacima o nabavljenoj imovini te drugim izdancima fizičkih osoba i njihovim obvezama tijekom poreznog razdoblja. Ako se utvrdi da izvori za imovinu fizičkih osoba nisu dokazani, po toj će se osnovi utvrditi dohodak kao razlika između vrijednosti imovine i dokazane visine sredstava za njezino stjecanje. Za tu je svrhu porezna uprava dužna ustrojiti evidenciju o imovini poreznih obveznika na temelju podataka iz svojih evidencija, evidencija tijela državne uprave i evidencija lokalnih i regionalnih jedinica. (J. Šimović, T. Rogić Lugarić, S. Cindori: Utaja poreza u Republici Hrvatskoj... Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu (Zagreb), vol. 14, broj 2/2007, str. 591-617).

c) Socio-ekonomske mjere

Analizirajući uzroke iz socio-ekonomske skupine i mjere za njihovo uklanjanje, kao jedan od čimbenika porezne utaje postavlja se pitanje poreznog morala. Najbliža definicija poreznog morala podrazumijevala bi "norme" ponašanja u svezi s oporezivanjem koje određuju koja je vrsta tog ponašanja korisna, a koja štetna s društvenog stajališta". Pojam poreznog morala često je svezan sa zemljopisnom pripadnošću obveznika: primjerice, drži se kako je porezni moral: a) viši u skandinavskim državama, Velikoj Britaniji, SAD, Njemačkoj, Švicarskoj, b) niži u Francuskoj, Italiji, Španjolskoj. Nedvojbeno je važnost institucionalne opremljenosti u podizanju poreznog morala, što naglašavaju i mnoga istraživanja. Jednaka institucionalna struktura s učinkom na podizanje poreznog morala u određenom kontekstu ne mora imati isti učinak u drugom kontekstu. Stoga, premda je nužno raditi na izgradnji institucija i kroz to na podizanju poreznog morala, potrebno je istovremeno raditi i na ukupnoj odgovarajućoj institucionalnoj podlozi i navikama građana. Jedno od najčešće postavljanih pitanja jest pitanje pravedne raspodjele poreznog tereta odnosno njegova utjecaja na otpor plaćanju poreza. Premda je to pitanje vrlo staro, znanost i praksa do danas nisu odgovorile na pitanje kad se može govoriti o tome da se realizira zahtjev za pravednošću u oporezivanju, odnosno

da se ostvaruje osnovno načelo na kojem se treba temeljiti porezni sustav svake suvremene države. U Republici Hrvatskoj načelo jednakosti i pravednosti ugrađeno je u Ustav (čl. 51. st. 2.), odnosno svatko je dužan sudjelovati u podmirenju javnih troškova u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima (čl. 51. st. 1.). Podrobnije tumačenje gospodarskih mogućnosti ili snage podrazumijeva "jednak tretman jednakih" odnosno posebice dvije sastavnice: horizontalnu i vertikalnu. Horizontalna sastavnica značila bi da obveznici u istom položaju moraju biti jednako oporezivani, a vertikalna da obveznici u različitom položaju moraju biti različito oporezivani. Stajalište poreznih obveznika prema svrsi trošenja proračunskih sredstava u korelaciji je s institucionalnim mjerama za sprječavanje porezne utaje. Međutim njegov se utjecaj na sprječavanje porezne utaje može promatrati i samostalno. Jasna je općenita premisa prema kojoj će otpor poreznih obveznika biti to manji što je svrha trošenja bliža njihovim preferencijama i potrebama. Analize današnjih proračunskih sustava pokazuju kako se tijekom povijesti sve više pažnje poklanja načinu i svrsi trošenja prikupljenih sredstava premda začetke proračunskog sustava obilježava briga o prihodnoj strani. Jednako tako, za učinkovito sprječavanja izbjegavanje ili utaje poreza važna je suradnja između domaćih i međunarodnih poreznih tijela. Postojanje međunarodnih tvrtki, posebice onih u "off shore" zonama koje predstavljaju porezne rajeve s niskim ili zanemarivim poreznim opterećenjem, omogućuju organiziranje poslovanja ovisno o zakonodavnom sustavu pojedinih zemalja, što rezultira izbjegavanjem plaćanja poreza ili smanjenjem porezne obveze. Najbolji način sprječavanja takvog djelovanja je razmjena informacija između poreznih tijela zemalja u kojima se takvo poslovanje odvija. (J. Šimović, T. Rogić Lugarić, S. Cindori: Utaja poreza u Republici Hrvatskoj... Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu (Zagreb), vol. 14, broj 2/2007, str. 591-617).

3. POREZNI NADZOR U EU

3.1. Nacionalni procesi poreznog nadzora

Europske porezne vlasti suočene su s brojnim nacionalnim i međunarodnim propisima o suradnji između članica EU pritom uvažavajući činjenicu da svaka članica ima vlastitu kulturu, povijest, ekonomiju, ali i vlastite porezne sustave i procese poreznog nadzora. Ukoliko porezna tijela država članica imaju žele surađivati u području provođenja poreznog nadzora vrlo je važno da imaju uvid u međunarodne propise i nacionalno zakonodavstvo zemalja članica. Procesi poreznog nadzora u okviru domaćeg zakonodavstva zemalja članica značajno se razlikuju. Gotovo dvije trećine zemalja članica uređuje porezni nadzor općim poreznim zakonima dok u ostalim zemljama porezni nadzor je uređen posebnim zakonima koji se odnose na pojedine vrste poreza. Određene zemlje su zakonima propisale obvezu čuvanja računa i evidencije na razdoblje od 5 godina dok druge zemlje članice propisuju razdoblje od 7 do 10 godina. Čest je i slučaj da su na snazi određeni propisi o različitim razdobljima za različite vrste poreza te propisi o različitim vrstama računa i evidencija. Razina pravne zaštite poreznih obveznika je vrlo različita na području EU. Kod gotovo polovice država članica postoji mogućnost izravnog prigovaranja ili podnošenja žalbe na obvezu davanja informacija dok kod ostalih postoji samo neizravna mogućnost pa se npr. dopušta prigovor protiv razrezanog poreza ili protiv prekršaja, ali samo ukoliko nisu ispunjene obveze informiranja. Zemlje članice propisuju vlastite porezne zakone i propise te imaju vlastiti određeni pristup provođenju poreznog nadzora. Porezni službenici u nekim zemljama često nemaju dovoljno ili nemaju uopće uvida u zakone i propise drugih zemalja članica, iako svakako moraju obavljati zajednički porezni nadzor koji povezuje domaće i međunarodno područje. Međunarodni propisi, zakoni i direktive, razmjena informacija između zemalja članica, nazočnost poreznih službenika te međunarodni sporazumi i ugovori o provođenju poreznog nadzora veoma su važni čimbenici efikasnog i adekvatnog provođenja poreznog nadzora. Također, za provođenje poreznog nadzora, veoma su važni i domaći postupci nadzora pojedinih zemalja članica uključujući i nacionalni pravni okvir poreznog nadzora.

3.2. Razlike u nacionalnim ovlastima nadzora

Temeljna činjenica vezana za porezni nadzor u EU je ta da postoje brojne poteškoće u međunarodnoj suradnji zemalja članica zbog postojanja velikih razlika između zemalja. Određene razlike izazivaju neučinkovitost poreznog nadzora dok određene razlike

ograničavaju obavljanje poreznog nadzora na području EU. Dobar primjer takvog ograničenja je bankovna tajna jer ona onemogućuje zahtijevanje informacija od trećih strana u skupini. Jedan od temeljnih uvjeta za pravilno djelovanje unutarnjeg tržišta je adekvatno uređen postupak nadzora na kojeg upućuju veliki godišnji gubici zbog nenaplaćenog PDV-a u EU. Ukoliko zemlje članice žele efikasnu i djelotvornu međusobnu suradnju, trebale bi uvesti adekvatno međunarodno zakonodavstvo uz obavezno smanjenje ograničenja u nacionalnim pravilima i zakonima vezanim za provođenje poreznog nadzora.

3.2.1. Minimalna razina ovlasti

Zemlje članice EU trebale bi u svoje nacionalno zakonodavstvo unijeti ovlasti nužne za učinkovito obavljanje poreznog nadzora u EU od strane poreznih vlasti. U praksi bi to trebalo obuhvatiti ozakonjene podatke i druge obveze poduzetnika i trećih osoba kao i nadležnost poreznih vlasti u općem nacionalnom zakonu. Na prvi pogled, članice EU poreznim obveznicima nameću jednake obveze kao vlastitim poduzetnicima, ali kad ih se pobliže uspoređi uočavaju se neke razlike. Sedam država članica nemaju obvezu poreznim vlastima pribavljati informacije od privatnih osoba. To su: Danska, Francuska, Mađarska, Irska, Nizozemska i Poljska. Porezne vlasti u Švedskoj mogu samo u osobitim okolnostima zahtijevati podatke od privatnih osoba. Austrija, Belgija i Luxembourg imaju bankovnu tajnu koju primjenjuju prema poreznim vlastima. Također, postoje i zakonska ograničenja za broj i količinu informacija od trećih osoba. U brojnim je pravnim i zakonskim sustavima, zbog isključivanja privatnih osoba i finansijskih ustanova, ograničeno pribavljanje informacija. U Češkoj, Danskoj, Estoniji, Francuskoj, Njemačkoj, Luxembourg, na Malti, u Španjolskoj i Švedskoj poreznim je vlastima ograničeno samostalno provođenje istrage trećih osoba (bez dopuštenja trećih osoba). Za pitanja trećih osoba te za obavljanje samostalnog nadzora nad osobama odgovornih za davanje informacija nadležna je Porezna uprava. Za djelotvoran sustav nacionalnih ovlasti u pogledu provođenja poreznog nadzora potrebno je da porezne vlasti primjenjuju usklađene propise u pogledu informacija i drugih obveza. Međutim, činjenica da se administrativne novčane kazne izriču bez provođenja prisilnih mjera protiv poreznih obveznika, ukazuje na problem otežane naplate. 25 država članica mogu nametnuti administrativne novčane kazne ili izbjeći njihovu naplatu od obveznika koji ne ispunjavaju porezne obveze. Austrija i Nizozemska ne mogu nametnuti administrativne kazne zbog neispunjavanja porezne obveze. Zbog niske razine propisa koji uređuju porezni nadzor na nacionalnoj razini bi trebao postojati jasan zakonski okvir koji sadrži adekvatne mjere obveznika. Također, taj zakonski okvir bi trebao sadržavati i mjere koje se mogu provoditi na

temelju usklađenih informacija i drugih propisa. U 9 država članica zakonski okvir poreznog nadzora propisuju posebni akti za ubiranje poreza. To su: Belgija, Cipar, Danska, Finska, Grčka, Irska, Italija, Malta i Ujedinjeno Kraljevstvo. Veoma je bitno uskladiti propise o provođenju poreznog nadzora što ne znači nužno da svi zakoni i propisi u tom pogledu moraju biti jednaki, ali je očito da brojne razlike među zemljama članicama nemaju povoljan utjecaj na unaprjeđenje suradnje na području EU. Usklađivanje je koncept otvoren za različita tumačenja. To se može odnositi na izjednačivanje domaćega zakonodavstva s propisima Unije, dok se načelo, u osnovi, također može odnositi na propise namijenjene boljem usklađivanju zakonodavstava različitih država.

3.3 Modeli poreznog nadzora u EU

U provedbi poreznog nadzora te u obradi i analizi poreznih rizika porezne uprave zemalja članica EU koriste različite modele. Najpoznatiji su transakcijski model i model lukovice.

3.3.1. Transkacijski model

Po ovom modelu poreznog obveznika se promatra kao skup transakcija. Transakcije se u stvarnom svijetu bilježe u tzv. primarnim evidencijama dok porezni obveznici te evidencije koriste za vlastite potrebe. Informacijski sustavi nude podatke podijeljene u različite blokove: logistika, financije, osoblje, glavna knjiga i sl. koji se skupno obrađuju u kvartalnim pregledima, godišnjim financijskim obračunima, poreznim prijavama itd. Učinci informacijskih procesa predmet su unutarnjih i vanjskih provjera. Računovodstvo i mjere unutarne kontrole trebali bi osigurati pouzdanost informacija, a ako nema takvih mjera porezni obveznik neće biti siguran u pouzdanost rezultata te će vanjska provjera, uključujući i porezni nadzor, smatrati da te informacije nisu vjerodostojne. Prema ovome modelu porezni nadzor predstavlja provjeru prihvatljivosti brojnih poreznih prijava odnosno provjeru vjerodostojnosti financijskih obračuna. U poreznom nadzoru se porezne prijave smatra financijskim obračunima jer je svaki financijski obračun izveden iz brojnih podataka o transakcijama. Porezni nadzor odnosi se na potpunost obračuna i točnost iskazanih transakcija. Po ovom modelu cilj poreznog nadzora je utvrditi jesu li: sve transakcije evidentirane i iskazane, u cijelosti evidentirane različite vrste podataka o ovim transakcijama, podaci o transakcijama točno obračunati i točno procijenjene i utvrđene svote i stavke financijskih izvješća.

3.3.2. Model lukovice

Model lukovice podrazumijeva stvaranje fiskalnog lanca u kojem svatko ima važnu ulogu u podizanju kvalitete poreznih prijava i postizanju većeg stupnja ispunjavanja poreznih obveza. Osnovna pretpostavka modela je da porezni nadzor ne rješava pitanja i sporove koje je netko već riješio. Ovakav se pristup može implementirati na sve predmete nadzora, na sve transakcije i procjene te za svaki tip provjere. Po ovome modelu porezni nadzor prema subjektu može se podijeliti na unutarnji nadzor i vanjski nadzor.

3.3.2.1. Unutarnji nadzor

Unutarnji nadzor provode osobe zaposlene kod poreznog obveznika, a temeljna mu je svrha prije svega prevencija. Provodi se putem: unutarnje kontrole, unutarnje revizije, kontrolinga i unutarnje inspekcije.

Unutarnja kontrola je skup postupaka koje formira uprava u suradnji s ostalim zaposlenicima kako bi se postigli ciljevi poput učinkovitosti poslovanja, pouzdanosti financijskih izvještaja te usklađenosti sa zakonima i drugim propisima. Unutarnja kontrola prevencijski djeluje na ostvarenje rizika, a ako se rizik ostvari, otkriva odstupanja, izvješćuje upravu i provodi korektivne postupke. Najčešće se obavljaju sljedeće vrste unutarnje kontrole: administrativna kontrola, računovodstvena kontrola i upravljačka kontrola. Administrativnu ili izvršnu kontrolu najčešće se ustrojava u pojedinima poslovnim funkcijama obveznika (npr. nabava, proizvodnja, prodaja, itd.). Kada se govori o administrativnoj ili izvršnoj kontroli treba imati na umu da je riječ o kontroli ugrađenoj u pojedini proces što neposredno pridonosi ostvarivanju toga procesa, pa se tu vrstu kontrole naziva i procesnom. Računovodstvena ili informacijska kontrola obuhvaća skup mjera, postupaka i pravila kojima se nastoji neposredno osigurati točnost, valjanost i sveobuhvatnost računovodstvenih evidencija i izvješća. Upravljačka kontrola obuhvaća naknadnu provjeru rada sustava administrativnih i računovodstvenih kontrola, radi poduzimanja nužnih mjera i akcija za njihovo učinkovito djelovanje. Velika je prednost unutarnje kontrole u tome što njezina tijela dnevno dobivaju različite signale i pokazatelje neposredno iz pogona u tijeku rada. Po njima se pouzdano može zaključiti odvija li se rad pravilno ili ne. Nepravilnosti se može ukloniti u samome početku čime će se spriječiti veće štete kakve bi nastavkom takva rada sigurno nastale. No, unutarnja kontrola ili kontrola u užem smislu, ima prednosti ali i nedostataka, najčešće na osobnoj razini jer su kontrolna tijela u obveznika često blisko povezana s izvršnim tijelima, a katkada i pod utjecajem rukovodstva, pa je njihova kontrola često subjektivna.

Unutarnja je revizija kritičko i naknadno ispitivanje proteklog zbivanja u poreznog obveznika. Radi se o aktivnosti neovisne organizacijske jedinice kod obveznika, koja procjenjuje sustav unutarnjih kontrola i daje savjete za njihovo unapređenje. Tri su hijerarhijske razine unutarnje revizije: financijska revizija, revizija poslovanja i upravljačka revizija. Financijska revizija usmjerena je na financijska izvješća i obuhvaća ispitivanje vjerodostojnosti financijskih podataka i postupaka.

Revizija poslovanja obuhvaća ispitivanje učinkovitosti operativnog poslovanja, tj. obuhvaća sve poslovne funkcije u obveznika te se, osim financijskih izvješća, ispituje i ostale podatke i postupke operativne naravi. Upravljačka revizija u žarište stavlja obveznikove ciljeve, tj. nastoji povećati učinkovitost poslovanja. Ovo je najšire poimanje unutarnje revizije, tako da se za takvu vrstu revizije može reći kako poprima, osim nadzornog, sve više i savjetodavno značenje.

Kontroling je dio unutarnjeg nadzora u obveznika kojim se osigurava: usporedba ostvarenog sa zadanim, planiranje, nadzor i informiranje te utjecaj na ponašanje zaposlenih. Unutarnjoj reviziji i kontrolingu zajedničko je sljedeće: unutarnju reviziju i kontroling organizira se uglavnom kod velikih i srednje velikih obveznika, unutarnja revizija i kontroling u funkciji su ispunjenja obveznikovih ciljeva, unutarnja revizija i kontroling zahtijevaju visoku stručnost, vještinu, sposobnost komuniciranja i interdisciplinarnost. U sustavu unutarnjeg nadzora kontroling je, prema prijašnjim stajalištima, nadređen unutarnjoj reviziji. Polazeći od činjenice da se unutarnja revizija sve više temelji na upravljačkoj reviziji, suvremeniji se pristupi zauzimaju za ravnopravan položaj unutarnje revizije i kontrolinga. Unutarnja revizija i kontroling međusobno se nadopunjuju. Kontroling poseže za točnim podacima i informacijama što ih je provjerila unutarnja revizija (tzv. gledanje unaprijed), a unutarnja revizija ispituje ono što je kroz ulogu kontrolinga proizašlo kao podatak, radnja ili politika.

Unutarnja inspekcija je unutarnja kontrola s inspektorima isključivo za jedan poslovni proces. Svaki zaposlenik koji ima određeni nadzor, potpisuje dokumente, izvješćuje ili prima izvješća kontrole. Iz toga je primjetno da su rukovoditelji zaposlenici koji najviše kontroliraju, što je posve jasno jer su temeljne funkcije upravljanja planiranje, organiziranje, vođenje i kontrola.

3.3.2.2. Vanjski nadzor

Vanjski nadzor se, kao i unutarnji, može podijeliti na kontrolu, reviziju i inspekciju.

Vanjska kontrola po naravi je uvijek naknadna kontrola, što valja imati na umu kada se govori o njezinoj djelotvornosti. Treba istaknuti kako vanjska kontrola ne može ni približno biti sveobuhvatna i stalna kao unutarnja, ali zato može u drugim pitanjima biti učinkovitija, jer kao nezavisna može biti objektivna. Da bi tijela vanjske kontrole mogla ispuniti zadaću mora ih se ovlastiti, a to se najčešće radi zakonom.

Vanjska (komercijalna) revizija je naknadno, kritičko i plansko ispitivanje i prosuđivanje stanja i poslovanja obveznika. I vanjska je revizija oblik nadzora nad poslovanjem kakvim se naknadno, unatrag, ispituje i prosuđuje je li se poslovalo sukladno mjerilima. Zato što se naknadno prosuđuje pravilnost, odnosno nepravilnost vanjska je revizija korekcijska revizija. Vanjska se revizija odnosi na aktivnosti ovlaštenih revizora usmjerene na izražavanje mišljenja o tome jesu li financijska izvješća u svim značajnim odrednicama pripremljena i prikazana sukladno primjenjivim osnovama financijskog izvješćivanja. Vanjsku reviziju obavljaju osobe koje nisu zaposlene kod obveznika čija se financijska izvješća revidira. Vanjska revizija u radu primjenjuje revizijske standarde. Revizijski standardi označuju temeljna pravila koja se primjenjuju pri reviziji financijskih izvješća, ali istodobno osiguravaju stručnost i neovisnost revizora i uz to sadrže praktične upute za provedbu samog postupka revizije te izražavanje mišljenja i izvješćivanje o provedenoj reviziji. Revizijski standardi nemaju snagu zakona, ali ih se primjenjuje redovito i odraz su razvoja revizijske struke. U revizijskim standardima sadržana su sva postojeća iskustva u području revizije.

Vanjska je inspekcija je naknadni korektivni nadzor poslovnih procesa i stanja temeljen na stručnom utvrđivanju činjenica, a obavljaju je vanjska tijela. Nasuprot drugim tijelima nadzora, inspekcije u pravilu imaju pravo i dužnost poduzimati mjere otklanjanja nepravilnosti, što čine davanjem rješenja, ako su za to izričito zakonom ovlaštene ili izvješća nadležnim tijelima koja su obvezna poduzimati predviđene mjere. Inspekcije su osobito povezane s tijelima kaznenog progona i kažnjavanja, jer se u zakonu predviđa pripadajuće kazne. Inspekciju obavljaju samo djelatnici kojima je izričito priznato svojstvo inspektora ili su u službi tijela nadležnih obavljati inspekciju financijskog poslovanja.

3.4. Stvarni porezni nadzor u EU

Provedba poreznog nadzora u EU podrazumijeva dugoročnu suradnju među zemljama članicama. U svrhu učinkovitog praćenja provođenja poreznog nadzora, njegovo provođenje bi trebalo biti organizirano kao da se radi o domaćem nadzoru, ali ništa slično stvarnom nadzoru u EU zapravo ne postoji. Iz te se činjenice ogleda to da se najčešće radi o zbroju domaćih nadzora jer je zemljama članicama polazište uglavnom vlastita stvarnost kada se radi o sučeljavanju s rizicima na području EU, osobito sa stajališta borbe protiv prijevара povezanih s PDV-om.

Prijevare se učinkovito mogu spriječiti isključivo ako postoji zajedničko djelovanje i izravna suradnja poreznih vlasti zemalja članica. Za suradnju je veoma bitno da zemlje članice istinski analiziraju prekogranične fiskalne poteškoće s motrišta zajednice, što znači da zemlje trebaju provoditi adekvatne analize zajednički kako bi se jedinstvenim pristupom pronašlo odgovarajuća rješenja.

Pritisak za uspostavljanje stvarnog poreznog nadzora se pojačava uslijed pojačanih kretanja u području nadzora i upravljanja rizicima u EU. U prošlosti fiskalnim rizicima se isključivo upravljalo poreznim nadzorom, a analizu rizika se upotrebljavalo prvenstveno kao instrument odabira subjekata nad kojima se vrši porezni nadzor. Međutim, u zadnjih nekoliko godina porezne vlasti su shvatile da je veoma važno znati i razumijeti zbog čega ponašanje poreznih obveznika značajno utječe na neusklađenost u upravljanju rizicima. Ukoliko postoje usklađene politike to znači da bi prijevare poreznih obveznika bile značajno otežane. S druge strane, nejasni i složeni porezni propisi mogu uzrokovati neželjeno ponašanje, stoga se može reći da je učinkovitije izmijeniti zakone nego kažnjavati porezne obveznike.

Porezne vlasti zemalja članica trenutno primjenjuju različite mjere i strategije kad je u pitanju usklađivanje upravljanja rizicima.

3.5. Različiti pristupi

Porezni nadzori na području EU imaju različite pristupe, a to negativano može utjecati na suradnju među zemljama članicama. Postoje 4 najpoznatija oblika poreznog nadzora na temelju fiskalnog rizika i ponašanja poreznih obveznika. Prvi oblik podrazumijeva ispitivanje multinacionalnih organizacija s ciljem procjene financijskog rizika. Ovaj oblik se još naziva horizontalno praćenje. Cilj je horizontalnog praćenja omogućiti poreznim vlastima učinkovit nadzor, uz primjenu unutarnje kontrole obveznika i kontrole što će je provoditi treće osobe

(knjigovođa i savjetnik). Suglasnost o tumačenju međusobne suradnje te o metodama i intenzitetu nadzora ugrađena je u sporazum poreznih vlasti i obveznika ili posrednika. Stajalište je horizontalnog praćenja da velike tvrtke imaju mehanizme porezne kontrole na osnovi čega fiskalni rizici postaju transparentni te se može upravljati fiskalnim procesima. Drugi oblik odnosi se na djelomično istraživanje multinacionalnih organizacija, radi istraživanja osobitih teškoća, npr. transfernih cijena, troškova istraživanja i razvoja te dodjela prava na porez. Treći oblik podrazumijeva istraživanje suradnje organizacija u poslovnom sektoru, kako bi se otkrile fiskalne konstrukcije. Četvrti oblik podrazumijeva istraživanje prijevara, poput tzv. kružnih prijevara s PDV-om.

Potrebne ovlasti u poreznom nadzoru na području EU djelomično ovise i obliku provedbe poreznog nadzora. Taj proces je dosta kompliciran jer se odnosi na sve zemlje članice koje su sve međusobno različite u brojnim pogledima. Trenutni koncept provođenja poreznog nadzora u EU temelji se na velikom broju i kombinaciji raznovrsnih ovlasti.

3.6. Metodički pristup

Kako bi se omogućio zajednički metodički pristup u provođenju poreznog nadzora, treba odrediti 3 važna koraka. Prvo treba odrediti oblik poreznog nadzora koji će se primjenjivati u EU. Zatim treba ustanoviti nužne ovlasti u poreznom nadzoru te kao treći korak navodi se određivanje razine ovlasti koje trebaju biti dostupne u zemljama članicama. Provedbom svakog od ova 3 koraka ustanovilo bi se jesu li u državama članicama dostupne ovlasti potrebne za provođenje učinkovitog poreznog nadzora na području EU, čime bi se izbjeglo blokade i brojne druge poteškoće pri obavljanju nadzora. Ovlasti nužne za provedbu poreznog nadzora u EU ne ovise samo o vrsti poreznog nadzora, nego i o ponašanju poreznih obveznika. Kada se govori o poreznom nadzoru multinacionalnih kompanija, zapravo se govori o potrebi razboritije i racionalnije upotrebe instrumenata ili ovlasti. S obzirom na trend rasta neispunjavanja poreznih obveza u porastu, javlja se potreba za većim ovlastima nadzora.

3.7. Zakonski nedostaci u međunarodnoj suradnji

U međunarodnom zakonodavstvu do izražaja dolaze brojne ustrojstvene poteškoće npr. onemogućavanje službenog pristupa stranog poreznog tijela na području druge države u svrhu lakšeg obavljanja poreznog nadzora. Sastavni dio nacionalnog zakonodavstva svih zemalja članica treba biti poboljšavanje međusobne suradnje uz mogućnost službene prisutnosti stranog ovlaštenog poreznog tijela tijekom provođenja poreznog nadzora na području EU. U

20 država članica dopuštena je pasivna prisutnost stranih poreznih službenika u poreznom nadzoru u drugoj državi članici. U 7 država članica to je nedopušteno ili ograničeno. Za uspješnu realizaciju nadzora potrebno je unaprijed omogućiti zajedničku analizu problema te zajednički pristup i provedbu. Trenutačno se prisutnost stranih poreznih službenika na području druge zemlje članice povezuje s određenim pojedinačnim zahtjevima za informacijama. Uvođenje promjena na ovom polju rezultiralo bi većom samostalnošću u obavljanju nadzora u drugoj zemlji članici.

Ustroj učinkovitog sustava nadzora te razinu administrativne suradnje u zemljama članicama uvelike određuju efikasnost i intezitet poreznih nadzora na području EU. Zbog znatnih ograničenja obavljanja poreznog nadzora veoma je bitan uvid, barem djelomičan, poreznih vlasti u zakonodavstvo drugih zemalja.

Sve zemlje članice su međusobno različite po brojnim aspektima, ali istodobno one su slične u formiranju normi i vrijednosti koje teže jedinstvu i međusobnoj suradnji. Kako bi se mogao provoditi učinkovit nadzor, zemlje članice moraju težiti jedinstvu usprkos brojnim međusobnim različitostima. Da bi se postigao optimalan rezultat poreznog nadzora veoma je bitan zahtjev da se poveća učinkovitost nacionalnih sustava nadzora te da se uklone prekogranični problemi putem jasnog i nedvosmislenog pristupa. To znači da je, s obzirom na oblik poreznog nadzora koje zemlje žele pokrenuti, a kojega zahtijevaju same ovlasti nadzora, potrebno unaprijed determinirati jesu li ili ne te ovlasti dostupne poreznim vlastima zemalja članica.

Oblikovanje propisa EU kojima se uređuje provođenje poreznog nadzora na njenom području treba provesti tako da se omogući razlikovanje različitih vrsta poreza, a zatim da se omogući povezivanje s ovlastima nužnima za obavljanje poreznog nadzora. Također, trebalo bi znatno pojednostavniti postupke za prisutnost stranih poreznih tijela u poreznim nadzorima u EU.

Nastavak trendova kretanja u području fiskalnog prava u EU, uz napredak međusobne administrativne suradnje zemalja članica i usklađivanje procesnog prava u vezi s poreznim nadzorom, može značajno doprinijeti poboljšanju učinkovitog djelovanja unutarnjeg tržišta. Harmonizacija pravnog okvira poreznog nadzora na području EU definitivno će pomoći u ublažavanju neučinkovitosti provedbe poreznog nadzora i stoga poboljšati administrativnu suradnju između zemalja članica što će na kraju dovesti do mogućnosti kvalitetnije provedbe nadzora te do smanjenja prijevara na području EU.

4. TIJEK POREZNOG NADZORA U RH

4.1. Odabir poreznih obveznika za porezni nadzor

Odabir poreznih obveznika obavlja se na temelju procjene rizika koja predstavlja podlogu za godišnje planiranje te prema zahtjevima po kojima je Porezna uprava dužna postupiti (npr. zahtjevi Državnog odvjetništva).

4.2. Obavijest o poreznom nadzoru

Porezni nadzor započinje dostavom obavijesti o poreznom nadzoru. U slučaju ugrožavanja svrhe poreznog nadzora, obavijest se ne mora dostaviti prije početka nadzora. Kada prestanu okolnosti zbog kojih je ugrožen porezni nadzor, inspektor će dostaviti obavijest o poreznom nadzoru. Obavijest o poreznom nadzoru sadrži: naziv poreznog tijela te broj i datum poreznog akta, ime odnosno naziv poreznog obveznika kome se obavijest upućuje, predmet poreznog nadzora ili druge radnje koje će se provesti u poreznom nadzoru, razdoblje koje je predmet, poreznog nadzora, datum početka poreznog nadzora, obvezu sudjelovanja poreznog obveznika u postupku i pravne posljedice zbog ometanja ili odbijanja poreznog nadzora te potpis ovlaštenje osobe. Nadzor nad predmetom i razdobljem oporezivanja koji nisu navedeni u obavijesti može se proširiti ako se u postupku nadzora utvrde nepravilnosti i nezakonitosti koje upućuju na nužnost njegova proširenja. O proširenju nadzora donosi se zaključak. Porezni inspektor se predstavlja predloženjem službene iskaznice i značke, a porezni nadzor se u pravilu obavlja u sjedištu poreznog obveznika. Porezni nadzor se može obavljati u službenim prostorijama Porezne uprave ukoliko porezni obveznik ne raspolaže poslovnim prostorom pogodnim za obavljanje poreznog nadzora. Inspektor ima pravo pregledati poslovne prostorije i to uz nazočnost poreznog obveznika, njegovog punomoćnika ili zastupnika. Porezni nadzor se može obavljati tijekom uobičajenog radnog vremena, izvan uobičajenog radnog vremena uz suglasnost poreznog obveznika te izvan uobičajenog radnog vremena ako to bezuvjetno nalaže svrha poreznog nadzora.

4.3. Utvrđivanje činjenica

U procesu poreznog nadzora utvrđuju se sve bitne činjenice koje mogu konačno povećati ili smanjiti poreznu obvezu. Porezni obveznik dokazuje činjenice na nekoliko načina: davanjem obavijesti, predočavanjem evidencije te vođenjem i predočavanjem poslovnih knjiga, poslovne dokumentacije te drugih isprava. Porezni inspektor može zatražiti potrebne podatke od zaposlenika i trećih osoba bez posebnog pisanog zahtjeva. Davanje obavijesti o poreznom

nadzoru mogu uskratiti: bračni drug, srodnici u ravnoj liniji, srodnici u pobočnoj liniji do trećeg stupnja, te srodnici po tazbini do drugog stupnja, kao i posvojenik i posvojitelj poreznog obveznika, duhovnici, odvjetnici, javni bilježnici, porezni savjetnici, revizori, zdravstveni djelatnici te njihovi pomoćnici o onome što im je povjereno ili što su doznali u tom svojstvu osim ako su razriješeni obveze čuvanja tajne, osobe koje profesionalno sudjeluju ili su sudjelovale u izradi tiskovina ili radijskih i televizijskih emisija, te njihovi pomoćnici. Teret dokaza u poreznom nadzoru snosi porezno tijelo za činjenice koje utemeljuju porez i porezni obveznik za činjenice koje smanjuju ili ukidaju porez. Dokazna sredstva koja se koriste za utvrđivanje činjenica bitnih za oporezivanje su: poslovne knjige, obavijesti poreznog obveznika i drugih osoba, vještaci (za utvrđivanje i ocjenu činjenica za koje je potrebno posebno stručno znanje), isprave i spisi, očevid (obavlja se kad je potrebno neposredno opažanje službene osobe, a porezni obveznik ima pravo biti nazočan).

Poslovne knjige veoma su značajne za provedbu poreznog nadzora jer predstavljaju temelj za utvrđivanje činjenica bitnih za oporezivanje. Poslovne knjige se vode temeljem propisa kojima se uređuje pojedina vrsta poreza. Zakon o porezu na dohodak propisuje ove poslovne knjige: knjigu primitaka i izdataka (obrazac KPI), popis dugotrajne imovine (obrazac DI), knjigu prometa (obrazac KP) te evidenciju o tražbinama i obvezama (obrazac TO). Zakon o računovodstvu, s druge strane, propisuje ove poslovne knjige: dnevnik, glavnu knjigu te pomoćne knjige. Prema ZOR-u poslovne knjige su dužni voditi svi obveznici poreza na dobit. Zakon o PDV-u propisuje ove knjige i evidencije: knjigu izdanih (izlaznih) računa (obrazac IRA) i knjigu primljenih (ulaznih) računa (obrazac URA), evidenciju o nabavljenim dobrima u posebnom postupku oporezivanja marže (obrazac PDV-MU), evidenciju o prodanim dobrima na koja se primjenjuje posebni postupak oporezivanja marže (obrazac PDV-MI), posebne evidencije radi osiguravanja podataka o stjecanjima dobara iz drugih država članica, o primljenim i obavljenim uslugama u druge države članice kao i u treće zemlje, o primljenim isporukama na koje se primjenjuje prijenos porezne obveze u tuzemstvu te o PDV-u plaćenom pri uvozu, knjigovodstvene evidencije o iznosu godišnjeg prometa posebno za svaku pojedinu državu članicu odredišta, i sve druge evidencije propisane Zakonom o PDV-u. Knjigovodstvo se mora voditi u skladu s propisima, na način da stručna treća osoba može u primjerenom roku steći pregled nad poslovanjem poduzetnika. Temelj za knjiženje je uredna i vjerodostojna knjigovodstvena isprava. Knjigovodstvena isprava je uredna kada se iz nje može nedvojbeno utvrditi mjesto i vrijeme njezinog sastavljanja i njezin materijalni sadržaj (narav, vrijednost i vrijeme nastanka poslovne promjene). Knjiženja se moraju provoditi potpuno,

točno, pravodobno i uredno. Primitke i izdatke blagajne (gotovinski promet) treba bilježiti slijedom njihova nastanka svakodnevno. Vjerodostojna knjigovodstvena isprava je isprava koja potpuno i istinito odražava nastali poslovni događaj. Izmjene provedenih knjiženja obavljaju se na način da se može utvrditi izvorni sadržaj i jesu li izmjene provedene odmah ili naknadno. Poslovne knjige su vođene ispravno kada se njima osiguravaju podaci bitni za pravodobno utvrđivanje i prijavljivanje te plaćanje poreznih obveza.

Porezni obveznici koji vode podatke u elektroničkom obliku dužni su: omogućiti pristup i nadzor podataka elektronički vođenih poslovnih knjiga, evidencija i izvješća, osigurati čitljivost podataka i staviti na raspolaganje dokumentaciju o elektroničkom sustavu korištenom za vođenje poslovnih knjiga, evidencija i izvješća. Elektronički nadzor (e-nadzor) je provjera računovodstvenih transakcija i njihovih izvora obrađenih u elektroničkom okruženju primjenom računalnih alata te provjera računalnog programa (softvera) i ispravnosti njegova korištenja. Podaci u e-obliku za potrebe e-nadzora preuzimaju se: putem elektroničkih medija, korištenjem modernih telekomunikacijskih usluga, izravnim spajanjem Porezne uprave na sustav poreznog obveznika ili neizravnim spajanjem Porezne uprave na sustav poreznog obveznika. Porezni obveznik koji podatke vodi u elektroničkom obliku ne može iste dostaviti u papirnom obliku.

4.4. Procjena porezne osnovice

U poreznom nadzoru procjena porezne osnovice obavlja se: ako porezni obveznik ne može predložiti knjige ili evidencije koje je dužan voditi prema poreznim propisima, ako porezni obveznik ne izdaje propisane račune ili ne vodi poslovne knjige točno, uredno i pravodobno, ako porezni obveznik podatke za oporezivanje ne može dokazati vjerodostojnom dokumentacijom te ako porezni obveznik odbije sudjelovati u poreznom nadzoru ili onemogućava njegovu provedbu. Procjena porezne osnovice temelji se na: raspoloživoj poslovnoj dokumentaciji, ako ona postoji, a nije proknjižena, raspoloživoj poslovnoj dokumentaciji o poslovanju u određenom razdoblju kraćem od razdoblja oporezivanja, podacima i činjenicama o ostvarenim primicima utvrđenim očevidom ili poreznim nadzorom, usporedbi iskazanih primitaka s primicima drugih poreznih obveznika koji obavljaju istu djelatnost na istoj ili sličnoj lokaciji, instaliranom kapacitetu (mogućih isporuka dobara i usluga) utvrđenim očevidom ili poreznim nadzorom te ostalim statističkim podacima kojima raspolaže Porezna uprava. Porezna osnovica fizičkih osoba se procjenjuje kao razlika između primitaka i izdataka poreznog obveznika za privatne potrebe i/ili stečene privatne imovine i

prijavljenog dohotka, odnosno dobiti, ako se za tu razliku ne može dokazati da je oporezivana. Porezni obveznik ne može utjecati na izbor mjerila za procjenu, vrijednost gospodarstvenog dobra procjenjuje se prema tržišnoj cijeni. Tržišnom cijenom se smatra cijena koja bi se mogla postići u uobičajenom poslovnom prometu pri čemu se neuobičajeni popusti u poslovanju ili osobni popusti ne uzimaju u obzir.

4.5. Zaključni razgovor u poreznom nadzoru

Zaključni razgovor se provodi prije sastavljanja zapisnika, a u njemu se raspravlja o spornim činjenicama, donose se pravne ocjene te se utvrđuju zaključci i njihov učinak na utvrđivanje porezne obveze. Zaključni razgovor se ne obavlja ako tijekom poreznog nadzora nisu utvrđene nepravilnosti te ako porezni obveznik izbjegava razgovor.

4.6. Porezna nagodba

Predmet porezne nagodbe može biti: novoutvrđena obveza u postupku poreznog nadzora u kojima je porezna osnovica utvrđena procjenom, rok plaćanja novoutvrđenih obveza, smanjenje obveze po osnovi utvrđene zatezne kamate ovisno od roka plaćanje te odricanje poreznog tijela od prekršajnog progona. Novoutvrđena obveza u poreznom nadzoru je novoutvrđena porezna obveza te zatezna kamata za razdoblje od dana nastanka porezne obveze do dana zaključenja porezne nagodbe. Porezna nagodba ne može se sklopiti: kada je u tijeku poreznog nadzora utvrđeno postojanje sumnje o počinjenju kaznenog djela, kada bi porezna nagodba bila protivna propisima, javnom interesu ili pravima trećih osoba, za obveze po izdanim poreznim rješenjima po kojima je izvršena uplata, za novoutvrđene obveze poreza na dohodak, prireza poreza na dohodak i doprinosa za obvezna osiguranja te za obveze po osnovi utvrđenih zateznih kamata koje proizlaze iz obveze uplate doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizacije štednje. Porezni obveznik za sklapanje treba ispuniti 2 uvjeta: mora prihvatiti novoutvrđene obveze u postupku poreznog nadzora i mora se odreći prava na korištenje pravnih lijekova. Porezna nagodba sklapa se prije uručenja zapisnika o poreznom nadzoru. Ukoliko porezni obveznik sklopi poreznu nagodbu on ima određene pogodnosti. Jedna od njih je smanjenje porezne obveze po osnovi utvrđene zatezne kamate, a druga je odricanje poreznog tijela od prekršajnog progona. Novoutvrđena porezna obveza može se smanjiti sklapanjem porezne nagodbe i to za 5% ukoliko je porezna obveza utvrđena procjenom. Također se zatezna kamata može smanjiti sklapanjem porezne nagodbe i to: 10% do 100% ovisno o iznosu uplaćenih novoutvrđenih poreznih obveza na dan sklapanja nagodbe ili 50% ako se novoutvrđena porezna obveza plati u roku od 90 dana. Prijedlog za

sklapanje porezne nagodbe podnose porezni obveznik, opunomoćenik i porezni savjetnik. Prijedlog za sklapanje porezne nagodbe podnosi se na zaključnom razgovoru ili najkasnije u roku od 8 dana od datuma održanog zaključnog razgovora, a podnosi se nadležnom poreznom uredu koji je obavio porezni nadzor i to u pisanom obliku. Prijedlog za sklapanje porezne nagodbe mora sadržavati: ime i prezime, naziv, adresu i OIB poreznog obveznika, izjavu o prihvaćanju novoutvrđenih obveza u postupku poreznog nadzora, rok plaćanja novoutvrđenih poreznih obveza te izjavu o odricanju prava na korištenje redovnih i izvanrednih pravnih lijekova po predmetu nadzora. Porezna nagodba ima pravnu snagu izvršnog rješenja donesenog u postupku poreznog nadzora. Neispunjavanje obveza iz porezne nagodbe ima određene posljedice a to su: porezna nagodba postaje ovršna isprava, novoutvrđene porezne obveze u postupku poreznog nadzora naplaćuju se u cijelosti, a za nepravilnosti utvrđene u postupku poreznog nadzora podnosi se optužni prijedlog.

4.7. Akti u poreznom nadzoru

Temeljni akti u poreznom nadzoru su: zaključak u poreznom nadzoru, zapisnik u poreznom nadzoru i rješenje u poreznom nadzoru.

4.7.1. Zaključak u poreznom nadzoru

Zaključak je akt kojim se odlučuje o pojedinačnim pravima i obvezama. U poreznom nadzoru zaključak se donosi u: pitanjima koja se tiču postupaka (npr. postavljanje zastupnika po službenoj dužnosti, izuzeće inspektora i sl.) i u pitanjima vezanim za obavljanje poslova poreznog nadzora koja su propisana zakonom (npr. zahtjev za dostavom i ažuriranjem poslovnih knjiga i sl.). Usmeni zaključak može se donijeti samo ako je ugrožena naplata poreza, a mora se izdati i u pisanom obliku najkasnije u roku od 3 dana od njegova donošenja. Zaključak mora sadržavati: naziv jedinice poreznog tijela, broj, datum i uvod, izreku (kratak, precizan i jasan predmet zaključka te rok izvršenja), obrazloženje (utvrđeno činjenično stanje, obrazloženje radnje naložene izrekom i pravne propise na kojima se zasnivaju nalozi), uputu o pravnom lijeku (dopuštenost posebne žalbe protiv zaključka s pozivom na odgovarajuće propise) i potpis ovlaštene osobe. Rok za izvršenje zaključka određuje porezni inspektor, a taj rok teče od dana uređenja zaključka, a kod usmeno danih zaključaka od dana usmenog priopćenja. Ne postupanje poreznog obveznika prema zaključku smatra se razlogom za procjenu porezne osnovice. Na zaključak u poreznom nadzoru ne može se izjaviti žalba.

4.7.2. Zapisnik u poreznom nadzoru

Zapisnik u poreznom nadzoru je porezni akt u kojemu se navode sve radnje, dokazi i utvrđene činjenice. Zapisnik sadrži: naziv poreznog tijela, broj i datum poreznog akta, ime odnosno naziv poreznog obveznika, pravni i činjenični temelj, mjesto provođenja i vrijeme trajanja nadzora, imena ovlaštenih osoba koje su nadzor provele, vrste poreza i razdoblje obuhvaćeno nadzorom te opis radnja, činjenica i dokaza provedenih u postupku po kojima su utvrđene nepravilnosti. Zapisnik se ne može mijenjati i dopunjavati, a eventualne ispravke moraju ostati čitljive i razumljive. Porezni obveznik može podnijeti prigovor na zapisnik i to u roku koji ne može biti kraći od 5, a niti dulji od 20 dana, računajući od dana primitka zapisnika. Ukoliko je prigovor osnovan sastavlja se dopunski zapisnik. Porezni obveznik ne može podnijeti prigovor na dopunski zapisnik.

4.7.3. Rješenje u poreznom nadzoru

Rješenje u poreznom nadzoru je porezni akt koji se donosi ako su utvrđene nezakonitosti glede obračunavanja, evidentiranja, prijavljivanja i plaćanja poreza. Temelj za donošenje rješenja su činjenice navedene u zapisniku i dopunskom zapisniku. Rješenje se donosi u roku od 60 dana od dana isteka roka za prigovor na zapisnik, odnosno od dana uručenja dopunskog zapisnika. Obvezan sadržaj rješenja je: naziv jedinice poreznog tijela, klasa, ur.broj, mjesto i datum, uvod (propis o nadležnosti, naziv poreznog obveznika i naznaka predmeta nadzora), izreka (vrsta, osnovica, stopa i utvrđeni iznos poreza, razdoblje oporezivanja, nalog i rokovi za uplatu), obrazloženje (činjenično stanje, dokazi i ocjena dokaza na temelju kojih je obrazloženje utvrđeno, povrijeđene zakonske odredbe i očitovanje o podnesenom prigovoru), uputa o pravnom lijeku (kome se i u kojem roku podnosi žalba), potpis ovlaštene osobe i otisak pečata. U rješenju se mogu ispraviti greške i to one koje se odnose na očite netočnosti koje nisu vezane za utvrđenu poreznu obvezu (npr. ime, broj, izračun i sl.). Greške poput postupovnih povreda, nepotpuno i pogrešno utvrđenih činjeničnih stanja i pogrešnih primjena materijalnog prava ne mogu se ispraviti. Prvostupanjsko rješenje je izvršno kada se može prisilno izvršiti bilo administrativnim ili sudskim putem, a to je: istekom roka za žalbu ako žalba nije izjavljena, dostavom rješenja stranci ako žalba nije dopuštena, dostavom rješenja stranci ako žalba nema odgodni učinak, dostavom rješenja stranci kojim se žalba odbacuje ili odbija te danom odricanja stranke od prava na žalbu, te dostavom stranci rješenja o obustavi postupka u povodu žalbe. Rješenje u poreznom nadzoru postaje pravomoćno kad se protiv njega ne može izjaviti žalba niti pokrenuti upravni spor.

4.8. Žalba na rješenje

Žalba na rješenje poreznog nadzora može se podnijeti Ministarstvu financija putem organizacijske jedinice Porezne uprave koja je donijela rješenje. Žalba se može podnijeti u roku od 30 dana od primitka rješenja. Onaj tko može podnijeti žalbu je porezni obveznik o čijim se pravima i obvezama odlučivalo u poreznom nadzoru. Također, žalbu može podnijeti svaka osoba koja za to ima pravni interes (porezni jamci, državni odvjetnik, pučki pravobranitelj, državna tijela i dr.). Žalba odgađa izvršenje rješenja do donošenja rješenja o žalbi. Isti rok vrijedi ako podnositelj želi odustati od žalbe. Glavni elementi koji se navode u žalbi su : klasa i broj rješenja protiv kojega se izjavljuje te razlozi i dokazi zbog kojih se zahtjeva poništenje, izmjena ili ukidanje rješenja. Prvostupanjsko tijelo žalbu može odbaciti, usvojiti ili proslijediti drugostupanjskom tijelu. Žalba se odbacuje ako nije dopuštena, ako nije podnijeta od ovlaštene osobe ili ako nije podnijeta u roku. Ukoliko je žalba podnesena nenadležnom tijelu ona se ne može odbaciti. Žalba se odbacuje rješenjem na koje se može podnijeti žalba. Žalba se usvaja: ako se ocijeni da je opravdana i nije nužno provoditi novi ispitni postupak, ako se ocijeni da je provedeni postupak bio nepotpun, ako žalitelj u žalbi iznosi takve činjenice i dokaze koji bi mogli utjecati na drugačije rješavanje stvari, ako žalitelju nije bilo omogućeno sudjelovanje u postupku i ako je žalitelj propustio sudjelovati u postupku, ali je u žalbi opravdao to propuštanje. Žalba se usvaja rješenjem na koje se može podnijeti žalba. Drugostupanjsko tijelo ima na raspolaganju 3 načina postupanja po žalbi. Ono može žalbu odbiti, može svojim rješenjem poništiti prvostupanjsko rješenje i predmet vratiti na ponovni postupak s uputama što treba izmijeniti ili upotpuniti i može svojim rješenjem poništiti prvostupanjsko rješenje i predmet samo riješiti. Drugostupanjsko tijelo mora riješiti žalbu u roku od 2 mjeseca od dana predaje žalbe. Drugostupanjsko tijelo odbija žalbu kada utvrdi: da navedeni dokazi u žalbi nisu opravdani i kada utvrdi da podnijeti dokazi nisu utemeljeni. Također, drugostupanjsko tijelo može predmet vratiti na ponovni postupak. Ono to radi kada utvrdi da su: razlozi u žalbi opravdani, kada su podnijeti dokazi utemeljeni i kada ocijeni da će prvostupanjsko tijelo brže i ekonomičnije otkloniti nedostatke. Prvostupanjsko tijelo u ponovnom postupku postupa prema uputama drugostupanjskog tijela navedenim u rješenju u kojem je žalba uvažena. Prvostupanjsko tijelo u ponovnom postupku može utvrditi drugačije činjenično stanje, a također može utvrditi veću ili manju poreznu obvezu. Zapisnik u ponovnom postupku sastavlja se kada se utvrđuju nove činjenice i dokazi, a na taj zapisnik se može uložiti prigovor. Zapisnik u ponovnom postupku ne sastavlja se kada porezni obveznik ne iznosi nove činjenice i dokaze koji utječu na izmjenu porezne obveze. Predmet

vraćen na ponovni postupak mora se riješiti odmah, a najkasnije u roku od 30 dana od dana primitka drugostupanjskog rješenja. Protiv novog prvostupanjskog rješenja može se podnijeti žalba i to u roku od 30 dana od dana primitka rješenja. Protiv drugostupanjskog rješenja ne može se pokrenuti žalba, ali se može pokrenuti upravni spor pred nadležnim Upravnim sudom.

4.9. Obnova postupka u poreznom nadzoru

Obnova postupka je izvanredan pravni lijek koji se može pokrenuti kada je porezni nadzor okončan rješenjem protiv kojeg nema redovnog pravnog lijeka (žalbe). Prijedlog za obnovu postupka može pokrenuti: porezni obveznik, državni odvjetnik i porezno tijelo koje je donijelo konačno rješenje. Razlozi za pokretanje obnove postupka mogu biti: nove činjenice ili novi dokazi, lažne isprave, lažni iskazi svjedoka ili vještaka ili neko kazneno djelo prema kaznenom zakonu, nova presuda u sudskom postupku, neistiniti navodi poreznog obveznika kakvi su porezno tijelo doveli u zabludu, rješenje koje je donijela neovlaštena osoba itd. Obnova postupka se može pokrenuti u roku od mjesec dana od dana kada je dostavljeno konačno rješenje, a nakon proteka roka od 3 godine obnova se ne može tražiti niti se može pokrenuti po službenoj dužnosti. Ograničenja roka za obnovu postupka nema kada je: rješenje doneseno na podlozi lažne isprave ili lažnog iskaza svjedoka ili vještaka, rješenje utemeljeno na presudi koja je pravomoćno ukinuta i kada je rješenje utemeljeno na prethodnom pitanju koje je nadležno tijelo kasnije riješilo drugačije. Prijedlog za obnovu postupka dostavlja se nadležnoj organizacijskoj jedinici Porezne uprave koja je obavila porezni nadzor. Za rješavanje prijedloga za obnovu postupka nadležno je tijelo koje je donijelo rješenje kojim je postupak okončan (npr. područni ured kada je predmet okončan prvostupanjskim rješenjem, ili drugostupanjsko tijelo ako je predmet okončan drugostupanjskim rješenjem). Prijedlog za obnovu postupka ne odgađa izvršenje rješenja, ali ako se smatra da će prijedlog obnove biti uvažen može se dopustiti odgoda izvršenja dok se ne odluči o pitanju obnove postupka. Prijedlog za obnovu postupka može se odbaciti. On će se odbiti ako nije pravodobno podnesen, ako nije podnesen od strane ovlaštene osobe i ako razlog zbog kojeg se traži obnova nije učinjen vjerodostojnim. Također, prijedlog za obnovu postupka može se odbiti, a to će biti učinjeno ako se ne radi o okolnostima koje bi mogle utjecati na drugačije rješenje glavne stvari. Prijedlog se može i dopustiti što će se učiniti postoje razlozi i činjenice iz kojih proizlazi da taj razlog stvarno postoji te ako postoji mogućnost da se na osnovi tog razloga može donijeti drugačije rješenje. Rezultat obnove postupka u poreznom nadzoru je novo rješenje kojim staro rješenje ostaje na snazi ili se zamjenjuje novim.

4.10. Upravni spor u predmetima poreznog nadzora

Upravne sporove rješavaju Upravni sud i Viši upravni sud Republike Hrvatske. Upravni spor se pokreće tužbom. Upravni spor se može pokrenuti protiv rješenja drugog stupnja i protiv prvostupanjskog rješenja i zaključka protiv kojih se u poreznom nadzoru ne može podnijeti žalba. Rok za pokretanje upravnog spora je 30 dana od dana dostave poreznog akta protiv kojeg se upravni spor pokreće. Razlozi za pobijanje poreznog akta mogu biti: ne primjenjivanje ili nepravilno primjenjivanje zakona, donošenje akta od strane nenadležnog tijela i pogrešno utvrđeno činjenično stanje. Sud odbacuje žalbu u nekoliko slučajeva: ako je tužba podnesena prijevremeno ili nepravovremeno, ako se tužbom ne osporava porezni akt, ako se utvrdi da aktom nisu narušena tužiteljeva prava ili njegov neposredni interes utemeljen na zakonu, ako je u poreznom nadzoru propušteno podnošenje žalbe, ako je sudska zaštita osigurana izvan upravnog spora te ako je već donesena pravomoćna odluka o istoj stvari. Prije okončanja spora moguće je poništiti ili izmijeniti drugostupanjsko rješenje i to iz istih razloga iz kojih bi ga sud mogao poništiti. Tužba ne odgađa izvršenje prvostupanjskog rješenja.

4.11. Porezni prekršaji u poreznom nadzoru

Porezni prekršaj je povreda poreznih propisa koja je kao prekršaj propisana Zakonom o Poreznoj upravi, Općim poreznim zakonom i posebnim zakonima o pojedinim vrstama poreza i doprinosa.

4.11.1. Novčane kazne propisane Zakonom o Poreznoj upravi

Ove kazne propisane su za: nedopuštanje ulaska i pregleda prostorija ovlaštenom službeniku, onemogućavanje utvrđivanja istovjetnosti osoba, onemogućavanje nesmetanog pregleda robe, neizvršavanje izdane naredbe ili upozorenja ovlaštenog službenika, onemogućavanje nesmetanog pregleda prometnih sredstava i robe. Visina propisane kazne je: za pravne osobe u iznosu od 20.000,00 do 500.000,00 kn, za odgovornu osobu u pravnoj osobi u iznosu od 5.000,00 do 40.000,00 kn, za fizičku osobu obrtnika i fizičku osobu koja obavlja drugu samostalnu djelatnost u iznosu od 5.000,00 do 300.000,00 kn, za fizičku osobu (građanina) u iznosu od 1.000,00 do 40.000,00 kn. Radi onemogućavanja daljnjeg nezakonitog postupanja inspektor može naredbom privremeno ograničiti ili privremeno zabraniti obavljanje djelatnosti pečaćenjem poslovnih prostorija, skladišta, pogona i sl. Također se naredbom može onemogućiti daljnje nezakonito postupanje i na mjestima koja su određena kao tržnice, mjestima na kojima se može prigodno trgovati i drugim mjestima.

4.11.2. Novčane kazne propisane Općim poreznim zakonom (OPZ-om)

OPZ propisuje: lakše porezne prekršaje, teže porezne prekršaje i najteže porezne prekršaje. Visina novčane kazne za lakše porezne prekršaje je: za pravnu osobu u iznosu od 2.000,00 do 200.000,00 kn, za odgovornu osobu u pravnoj osobi u iznosu od 2.000,00 do 20.000,00 kn, za fizičku osobu koja obavlja djelatnost (obrtnici i slobodna zanimanja) u iznosu od 1.000,00 do 100.000,00 kn, za fizičku osobu (građanina) u iznosu od 200,00 do 20.000,00 kn.

Visina novčane kazne za teže porezne prekršaje je: za pravnu osobu u iznosu od 5.000,00 do 300.000,00 kn, za odgovornu osobu u pravnoj osobi u iznosu od 3.000,00 do 30.000,00 kn, za fizičku osobu koja obavlja djelatnost (obrtnici i slobodna zanimanja) u iznosu od 2.000,00 do 200.000,00 kn, za fizičku osobu (građanina) u iznosu od 500,00 do 30.000,00 kn.

Visina novčane kazne za najteže porezne prekršaje je: za pravnu osobu u iznosu od 20.000,00 do 500.000,00 kn, za odgovornu osobu u pravnoj osobi u iznosu od 5.000,00 do 40.000,00 kn, za fizičku osobu koja obavlja djelatnost (obrtnici i slobodna zanimanja) u iznosu od 5.000,00 do 300.000,00 kn, za fizičku osobu (građanina) u iznosu od 1.000,00 do 40.000,00 kn. Privremena mjera zabrane obavljanja djelatnosti može se izreći: za odbijanje sudjelovanja u poreznom nadzoru, za neodazivanje na poziv poreznog tijela te za nedopuštanje poreznog nadzora.

4.11.3. Novčane kazne propisane Zakonom o fiskalizaciji u prometu gotovinom

Zakon o fiskalizaciji propisuje novčane kazne za obveznika fiskalizacije ako: izdaje račune koji ne sadrže sve Zakonom propisane podatke, ne dostavi podatak o poslovnim prostorima sa svim zakonom propisanim podacima, ne dokaže nemogućnost uspostave veze za razmjenu podataka potvrdom HAKOM-a, ako plaća gotovim novcem suprotno odredbi Zakona o fiskalizaciji, ako iznos primljene gotovine ne položi na račun. Visina kazne je: za obveznika fiskalizacije od 10.000,00 do 500.000,00 kn, za odgovornu osobu u pravnoj osobi od 1.000,00 do 50.000,00 kn.

Zakon o fiskalizaciji propisuje još neke kazne za obveznike fiskalizacije i to ako obveznik fiskalizacije: za potrebe dostave elemenata računa ne poveže oznaku operatera i OIB operatera na naplatnom uređaju te ne dostavi OIB operatera Ministarstvu financija, Poreznoj upravi, ne osigura izdavanje brojeva računa na način propisan odredbama ovoga Zakona, radi provedbe postupka fiskalizacije izdavanja računa od Financijske agencije ne nabavi digitalni certifikat, u roku od dva dana, računajući od dana u kojem je došlo do prekida veze, ne

uspostavi elektroničku vezu te ne dostavi sve izdane račune, u roku od dva dana, računajući od dana u kojem je došlo do potpunog prestanka rada naplatnog uređaja ne uspostavi rad naplatnog uređaja te ne dostavi izdane račune, na preslikama ispostavljenih računa iz članka 20. stavka 1. ovoga Zakona, ne dopiše ili ne dopiše pravodobno podatak o dobivenom Jedinstvenom identifikatoru računa, kod izvršavanja storna računa ne postupa sukladno odredbama za izdavanje računa u poslovnom prostoru na svakom naplatnom uređaju ili drugom vidnom mjestu ne istakne obavijest o obvezi izdavanja računa te obvezi kupca da preuzme i zadrži izdani račun.

4.12. Porezna tajna

Porezna tajna obuhvaća podatke koje porezni obveznik iznosi u poreznom nadzoru, te sve druge podatke vezane s poreznim nadzorom. Ona ne obuhvaća podatke o: datumu upisa u sustav poreza na dodanu vrijednost, datumu ispisa iz sustava poreza na dodanu vrijednost, te o poreznim obveznicima koji su sudjelovali u kružnim prijevarama poreza na dodanu vrijednost. Obveza čuvanja porezne tajne u poreznom nadzoru odnosi se na inspektore i na vještake te druge osobe koje su uključene u porezni nadzor. Smatra se da je obveza čuvanja porezne tajne povrijeđena kada se činjenice i podaci utvrđeni u poreznom nadzoru neovlašteno koriste ili objave.

4.13. Izuzeće inspektora u poreznom nadzoru

Porezni obveznik može tražiti izuzeće inspektora u poreznom nadzoru. Izuzeće se može zatražiti: ako je inspektor sudionik postupka (porezni obveznik ili porezni jamac), ako je inspektor srodnik sa sudionikom postupka, ako je inspektor zakonski zastupnik, opunomoćenik ili pomagač sudionika postupka, ako je inspektor u poslovnom odnosu sa sudionikom postupka, ako postoji vjerojatnost da će inspektor službenim radnjama steći neposrednu korist ili pretrpjeti štetu, ako je inspektor u prvostupanjskom postupku sudjelovao u vođenju postupka ili u donošenju poreznog rješenja. O izuzeću poreznog inspektora odlučuje čelnik organizacijske jedinice Porezne uprave koja obavlja porezni nadzor i to zaključkom o izuzeću. Na zaključak o izuzeću se ne može uložiti žalba, ali se može pobijati žalbom protiv rješenja u poreznom nadzoru. Ako je podnesen zahtjev za izuzećem poreznog inspektora on mora prekinuti sve radnje u poreznom nadzoru sve dok se ne donese zaključak o izuzeću.

4.14. Zastupanje u poreznom nadzoru

Poreznog obveznika u poreznom nadzoru može zastupati punomoćnik, porezni savjetnik, zakonski zastupnik i poslovodna osoba udruženih osoba te zastupnik po službenoj dužnosti.

Punomoćnik je osoba koja zastupa poreznog obveznika u okviru dobivene pisane punomoći i u njegovo ime može poduzimati radnje u poreznom nadzoru (npr. odvjetnik ili druga osoba koju ovlasti porezni obveznik).

Porezni savjetnik je osoba koja obavlja poslove stručnog savjetovanja poreznog obveznika. Porezni savjetnik ne mora imati punomoć osim u slučaju kada zastupa poreznog obveznika.

Zakonski zastupnik može biti osoba koja je prema zakonu ovlaštena za zastupanje (npr. u trgovačkom društvu direktor, predsjednik ili član uprave upisan u Trgovački registar i sl.).

Zastupnik po službenoj dužnosti može biti porezni savjetnik, odvjetnik ili druga osoba koja ima potrebno stručno znanje za obavljanje zastupanja. Zastupnik po službenoj dužnosti postavlja se: kada je nepoznato sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište poreznog obveznika, kada je nepoznat vlasnik imovine te kada fizička osoba nije poslovno sposobna i nema zakonskog zastupnika.

Porezni obveznik može imati pomagača u poreznom nadzoru odnosno može imati osobu koja nastupa uz njegovu nazočnost i pomaže mu savjetima. Izjave pomagača smatraju se izjavama poreznog obveznika samo ako porezni obveznik danim izjavama odmah ne protuslovi. Pomagač nije ovlašten za zastupanje, osim u slučaju kada za to ima punomoć.

5. ZAKLJUČAK

Temeljni cilj svake javne vlasti je ubiranje što više javnih prihoda. Činjenica je da su porezi najznačajniji izvor prihoda javne vlasti te se upravo zbog toga nameće važnost provođenja efikasnog poreznog nadzora. Ljudi odnosno porezni obveznici imaju prirodnu averziju prema plaćanju poreza tj. plaćanje poreza u njima pobuđuje nelagodu te se zbog toga stvara otpor prema plaćanju poreza. Iz tog otpora proizlaze pokušaji izbjegavanja plaćanja poreza tj. porezne evazije, bilo zakonite ili nezakonite. Svaki slučaj porezne evazije smanjuje prihode javne vlasti što njoj definitivno nije u interesu. Porezni nadzor kao proces mora biti usmjeren ka smanjenju broja slučajeva porezne evazije u ciju ubiranja većih prihoda od strane javne vlasti. Isto tako, porezni nadzor mora biti provoden na način da se smanji otpor poreznih obveznika prema plaćanju poreza. To bi trebalo dovesti do vjerovanja da porezi nisu nešto loše već da su oni tek jedan od instrumenata države kojim ona nastoji potaknuti i održati gospodarsku i socijalnu stabilnost. Porezni nadzor, kao jedan od temeljnih mjera kojima se nastoji izbjeći porezna evazija, ima zadaću praćenja dokumentacije i redovitog plaćanja porezne obveze od strane poreznih obveznika bilo fizičkih osoba ili gospodarskih subjekata. Iz toga proizlazi da je temeljni i krajni cilj poreznog nadzora povećanje discipline poreznih obveznika u plaćanju poreza. S obzirom na brojne aspekte društva i gospodarstva koji su harmonizirani u EU (npr. valuta, trgovina itd.), nameće se i važnost harmonizacije sustava poreznog nadzora između zemalja članica EU uključujući i Republiku Hrvatsku. To bi pridonijelo povećanju efikasnosti nacionalnih poreznih sustava i smanjivanju mogućnosti međunarodnih poreznih prijevара. U RH veliki je problem mali broj poreznih inspektora u odnosu na broj korisnika fiskalne blagajne kao i nedovoljna uključenost hrvatskih građana u proces provjere fiskalnih računa. Također, nedostatak svijesti o potrebi plaćanja poreza i vođenja računa ukazuje na određene nedostatke i manjkavosti kontrolnog mehanizma odnosno poreznog sustava. Ocjena utvrđenoga činjeničnog stanja u poreznom nadzoru, ali i mogućnost njegova nadopunjavanja i ponovnog utvrđivanja je nužna za potpunu i adekvatnu kontrolu zakonitosti pojedinačnih odluka i postupanja poreznog tijela. Porezni nadzor u RH nema dovoljno ljudi za rješavanje svih poreznih rizika, dugo traje i veoma je skup instrument Porezne uprave kojeg se mora rabiti vrlo racionalno, obuhvaća malen broj obveznika i ne primjenjuju se suvremene metode poreznog nadzora. Upravo zbog tih činjenica porezni nadzor u RH mora biti učinkovit i ekonomičan.

6. LITERATURA

1. Porezna uprava: Porezni nadzor (2011), 5. dopunjeno i izmijenjeno izdanje, [Internet], raspoloživo na: https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Prirucnici_brosure/Nadzor_2011.pdf
2. N. Nikolić (1999), Split: Počela javnog financiranja: Fiskalni prihodi: Učinci oporezivanja, str. 81-83
3. J. Šimović, T. Rogić Lugarić, S. Cindori: Utaja poreza u Republici Hrvatskoj: Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu (Zagreb), vol. 14, broj 2/2007, str. 591-617, [Internet], raspoloživo na: <https://hrcak.srce.hr/89297>
4. A. Prtenjača (2013), Zagreb: Abeceda poreznog nadzora, [Internet], raspoloživo na: http://www.poslovni.hr/media/article_upload/files/af/afe6910ac55000b02313271a38f7b1d8.pdf
5. Mazars Cinotti d.d (2016), Zagreb: Kako izgleda porezni nadzor, [Internet], raspoloživo na: <http://www.mazarscinotti.hr/EasyEdit/UserFiles/Dokumenti/izrada-poreznih-prigovora-i-zalbi.pdf>
6. S. Kapetanović (2012), Zagreb: Europska unija i učinkovitiji porezni nadzor, [Internet], raspoloživo na: <http://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2012/11/kapetanovic.pdf>
7. S. Madžarević-Šujster (2002): Procjena porezne evazije u Hrvatskoj: Financijska teorija i praksa, str. 117-144, [Internet], raspoloživo na: <http://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2012/11/kapetanovic.pdf>
8. Vodič za korištenje MRevS-a u revizijama malih i srednjih subjekata, (2013), Zagreb, [Internet], raspoloživo na: [http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/VOLUME%20%20KONACNO%20\(2\).pdf](http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/VOLUME%20%20KONACNO%20(2).pdf)
9. Financijski klub (2017): Porezna evazija, [Internet], raspoloživo na: <http://finance.hr/porezna-evazija/>
10. Z. Vukšić (2012), Zagreb: Uloga poreznih posrednika u poreznom nadzoru, [Internet], raspoloživo na : <http://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2012/3/vuksic.pdf>

7. SAŽETAK/SUMMARY

Proces poreznog nadzora provodi Porezna uprava kao glavno zakonodavno tijelo ovlašteno za provođenje tog procesa. Porezni nadzor je postupak koji provode ovlašteni službenici radi utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje neposredno kod poreznih obveznika i drugih osoba. Porezni nadzor obavljaju porezni revizori, porezni inspektori i drugi državni službenici ovlašteni za njegovu provedbu. Predmet poreznog nadzora može biti provjera jedne ili više vrsta poreza u jednom ili više razdoblja oporezivanja, provjera činjenica koje nisu u vezi s djelatnošću kod poduzetnika fizičkih osoba te provjera odnosa između vlasnika društva i društva kod trgovačkih društava.

Razinu administrativne suradnje i ustroj temeljnog sustava nadzora u različitim državama članicama EU uvelike određuju intenzitet i učinkovitost poreznih nadzora na području Unije. Znatna su ograničenja obavljanju takvih nadzora tamo gdje se pojavljuje nedostatak usklađenosti u nacionalnim sustavima nadzora. Stoga je bitan djelomičan uvid poreznih vlasti u zakonodavstvo drugih država članica. Za optimalan učinak poreznog nadzora u EU-u nužan je zahtjev povećati djelotvornost nacionalnih sustava nadzora, odnosno ukloniti neučinkovitost te rješavati prekogranična pitanja nedvosmislenim pristupom. To znači kako, u vezi s oblikom poreznog nadzora kakvoga članice žele pokrenuti, a zahtijevaju same ovlasti nadzora, treba unaprijed odlučiti jesu li ili ne te ovlasti dostupne sudionicima (poreznim vlastima) država članica. U provedbi poreznog nadzora te u obradi i analizi poreznih rizika porezne uprave zemalja članica EU koriste različite modele. Najpoznatiji su transakcijski model i model lukovice. Po transakcijskom modelu poreznog obveznika se promatra kao skup transakcija dok model lukovice podrazumijeva stvaranje fiskalnog lanca u kojem svatko ima važnu ulogu u podizanju kvalitete poreznih prijava i postizanju većeg stupnja ispunjavanja poreznih obveza.

Propise EU-a koji se odnose na provođenje poreznog nadzora na njegovu području, treba oblikovati tako da se mogu razlikovati različite vrste nadzora, a zatim povezati s ovlastima nužnima za obavljanje samoga nadzora, i to uz povećanu učinkovitost.

Strateški je cilj poreznog nadzora u RH učinkovit i ekonomičan nadzor pravilnosti obračunavanja i plaćanja poreza i drugih javnih davanja. Odabir poreznih obveznika obavlja se na temelju procjene rizika koja predstavlja podlogu za godišnje planiranje. Porezni nadzor započinje dostavom obavijesti o poreznom nadzoru. U slučaju ugrožavanja svrhe poreznog nadzora, obavijest se ne mora dostaviti prije početka nadzora. U procesu poreznog nadzora

utvrđuju se sve bitne činjenice koje mogu konačno povećati ili smanjiti poreznu obvezu. Porezni obveznik dokazuje činjenice na nekoliko načina: davanjem obavijesti, predočavanjem evidencije te vođenjem i predočavanjem poslovnih knjiga, poslovne dokumentacije te drugih isprava. Porezni inspektor može zatražiti potrebne podatke od zaposlenika i trećih osoba bez posebnog pisanog zahtjeva. Poslovne knjige veoma su značajne za provedbu poreznog nadzora jer predstavljaju temelj za utvrđivanje činjenica bitnih za oporezivanje. Poslovne knjige se vode temeljem propisa kojima se uređuje pojedina vrsta poreza. Porezna osnovica fizičkih osoba se procjenjuje kao razlika između primitaka i izdataka poreznog obveznika za privatne potrebe i/ili stečene privatne imovine i prijavljenog dohotka, odnosno dobiti, ako se za tu razliku ne može dokazati da je oporezivana. Zaključni razgovor se provodi prije sastavljanja zapisnika, a u njemu se raspravlja o spornim činjenicama, donose se pravne ocjene te se utvrđuju zaključci i njihov učinak na utvrđivanje porezne obveze. Temeljni akti u poreznom nadzoru su: zaključak u poreznom nadzoru, zapisnik u poreznom nadzoru i rješenje u poreznom nadzoru. Žalba na rješenje poreznog nadzora može se podnijeti Ministarstvu financija putem organizacijske jedinice Porezne uprave koja je donijela rješenje. Obnova postupka je izvanredan pravni lijek koji se može pokrenuti kada je porezni nadzor okončan rješenjem protiv kojeg nema redovnog pravnog lijeka (žalbe). Upravne sporove rješavaju Upravni sud i Viši upravni sud Republike Hrvatske. Upravni spor se pokreće tužbom. Upravni spor se može pokrenuti protiv rješenja drugog stupnja i protiv prvostupanjskog rješenja i zaključka protiv kojih se u poreznom nadzoru ne može podnijeti žalba. Porezni prekršaj je povreda poreznih propisa koja je kao prekršaj propisana Zakonom o Poreznoj upravi, Općim poreznim zakonom i posebnim zakonima o pojedinim vrstama poreza i doprinosa. Za njega se propisuju odgovarajuće kazne. Porezna tajna obuhvaća podatke koje porezni obveznik iznosi u poreznom nadzoru, te sve druge podatke vezane s poreznim nadzorom. Porezni obveznik može tražiti izuzeće inspektora u poreznom nadzoru, a o izuzeću poreznog inspektora odlučuje čelnik organizacijske jedinice Porezne uprave koja obavlja porezni nadzor i to zaključkom o izuzeću. Na zaključak o izuzeću se ne može uložiti žalba, ali se može pobijati žalbom protiv rješenja u poreznom nadzoru. Poreznog obveznika u poreznom nadzoru može zastupati punomoćnik, porezni savjetnik, zakonski zastupnik i poslovodna osoba udruženih osoba te zastupnik po službenoj dužnosti.

The tax administration process is carried out by the Tax Administration as the main legislative body authorized to carry out this process. Tax monitoring is a procedure conducted by authorized officers to determine the facts relevant to taxation directly to taxpayers and other persons. Tax audits are performed by tax auditors, tax inspectors and other civil servants authorized for its implementation. The subject of tax assessment may be the verification of one or more tax types in one or more tax periods, checking non-activity-related facts of a business entity and checking the relationship between a company's owner and a company with a company.

The level of administrative cooperation and the organization of the underlying supervisory system in different EU member states greatly determines the intensity and efficiency of tax audits in the Union. There are considerable limitations for carrying out such controls where there is a lack of compliance in national surveillance systems. It is therefore essential to have a partial view of tax authorities in the legislation of other member states. For the optimum effect of EU taxation supervision, it is imperative to increase the effectiveness of national monitoring systems, eliminating inefficiencies and addressing cross-border issues with a unambiguous approach. This means that, in relation to the form of tax supervision of any member state they wish to initiate and require the powers of supervision alone, it is necessary to decide in advance whether or not that power is available to the participating (tax authorities) of the member states. In the implementation of tax supervision and in the processing and analysis of tax risks of tax administration of EU member states, different models are used. The most famous are the transactional model and the bulb model. The transaction model of a taxpayer is seen as a set of transactions, while the bullet model implies creating a fiscal chain in which everyone plays an important role in raising the quality of tax returns and achieving a greater degree of tax liability fulfillment.

EU regulations regarding tax enforcement in its area should be designed so that different types of surveillance can be distinguished and then associated with the powers necessary to carry out self-monitoring, with increased efficiency.

The strategic goal of taxation in the Republic of Croatia is to ensure efficient and cost-effective monitoring of the regularity of the calculation and payment of taxes and other public grants. The selection of taxpayers is based on the risk assessment that is the basis for annual planning. Tax monitoring starts with the delivery of tax audit notice. In case of endangering the purpose of tax supervision, notification must not be provided before the start of

supervision. In the process of taxation control, all the important facts that can finally increase or decrease the tax liability are determined. The taxpayer proves the facts in a number of ways: giving information, presenting records, and guiding and presenting business books, business documents and other documents. The tax inspector may request the necessary information from employees and third parties without a special written request. Business books are very important for the implementation of tax supervision because they are the basis for determining the facts relevant to taxation. Business books are kept based on regulations regulating a particular type of tax. The tax base of natural persons is estimated as the difference between the receipts and expenses of a taxpayer for private purposes and / or acquired private property and reported income or profits, unless such difference can be proved to be taxed. The concluding discussion is carried out before the drafting of the minutes, discussing the controversial facts, legal assessments are made and conclusions and their impact on the determination of the tax liability are established. Fundamental acts in tax supervision are: conclusion in tax control, tax audit record and tax control. An appeal to the tax administration can be submitted to the Ministry of Finance through the organizational unit of the Tax Administration that issued the ruling. The renewal of the procedure is an extraordinary remedy that can be initiated when the tax supervision is completed by a decision against which there is no regular remedy (appeals). Administrative disputes are solved by the Administrative Court and the High Administrative Court of the Republic of Croatia. The administrative dispute is initiated by a lawsuit. The administrative dispute may be initiated against the decision of the second instance and against the first-instance ruling and the conclusion against which no appeal may be lodged in the tax inspection. A tax violation is a violation of tax regulations that is prescribed by the Law on Tax Administration, General Tax Law and special laws on certain types of taxes and contributions. It is prescribed for him to impose fines. The tax secretory includes the information that the taxpayer provides in the tax audit, as well as any other tax-related information. A taxpayer may request the exemption of inspectors in tax supervision, and the exemption of the tax inspector shall be decided by the head of the organizational unit of the Tax Administration which performs tax supervision and the exclusion decision. To the exclusion decision no appeal can be lodged, but it can be appealed against the ruling on tax supervision. A taxpayer in tax supervision may be represented by a proxy, a tax adviser, a legal representative and a businessman of affiliated persons, and a representative ex officio.